



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15254.000118/2009-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.065 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente VALE FERTILIZANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos itens constantes dos Anexos I, II, III e IV (Glosas Retificadas), do relatório da diligência fiscal, referentes aos bens e serviços utilizados como insumos citados, bem como das glosas de créditos sobre serviços de movimentação de gesso e serviços utilizados na limpeza dos vasos de amônia.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se o presente de Autos de Infração da Cofins, fls. 294 a 312, e do PIS/Pasep, fls. 275 a 293, que resultaram no ajuste das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições sob o regime não-cumulativo, referente ao período de abril a junho de 2005, nos quais não houve apuração de crédito tributário.

No item “II - Descrição dos Fatos ” constante do Auto de Infração da Cofins e do PIS/Pasep, a fiscalização apontou a apuração indevida dos créditos, sintetizando as glosas conforme os tópicos a seguir:

- 1) Bens utilizados como insumos
 - 1.1) Gastos ativáveis
 - 1.1.1) Partes e peças
 - a) Itens com análise prejudicada;
 - b) Itens em estoque;
 - c) Itens utilizados em 2005, 2006 e 2007 com apenas mais uma aquisição;
 - d) Itens utilizados em 2005, 2006 < 2007 sem outras aquisições
 - 1.1.2) Materiais para construção
 - 1.2) Aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero
 - 1.3) Outros gastos não previstos na legislação
- 2) Serviços utilizados como insumos
 - 2.1) Gastos ativáveis
 - 2.2) Outros gastos não previstos na legislação
- 3) Base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado
- 4) Créditos a descontar de PIS Importação V Alíquota de 1,65%.

Inconformada com a glosa de parcela dos valores relativos aos créditos apropriados da Cofins e do Pis/Pasep, que deu origem aos autos de infração em tela, dos quais teve ciência em 22/10/2009 conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 313, a interessada apresentou as impugnações, de fls. 314 a 341 e de fls. 364 a 391, de igual teor, nas quais ao final requer:

Por todo o acima exposto, a Impugnante requer seja reconhecida e declarada a improcedência do lançamento fiscal no que tange à matéria impugnada, garantindo-se o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS ora glosados.

Por fim, como se verificou pelos próprios argumentos de defesa expostos na presente Impugnação, os Autos de Infração ora em exame fundamentaram-se única e exclusivamente na análise de relatórios extra-contábeis da Impugnante.

Em que pese o fato dos registros contábeis serem aptos a verificação fiscal, é certo que a eles devem ser acrescidos todos os elementos capazes de permitir a Correta apreensão das circunstâncias que levaram à Impugnante a creditar-se dos valores pagos em decorrência de serviços utilizados como insumo. É o que preceitua o princípio da verdade real, regente do processo administrativo fiscal brasileiro.

Tendo em vista, destarte, que esta análise se faz imprescindível para se averiguar a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, a Impugnante requer seja determinada a realização de diligência fiscal com o intuito de verificar, detidamente, a natureza dos créditos apropriados.

Nesses termos,

Pede deferimento.

Uberaba, 23 de novembro de 2009.

O presente processo foi remetido em diligência à DRF/Uberaba para verificação da legitimidade dos créditos descontados sobre o bem importado, denominado “bola forjada”, classificação fiscal 7326.11.00, em razão de nova documentação apresentada (fls. 417 e 417-v). A diligência restou atendida pela Informação Fiscal de fls. 419.

Ao presente processo foram apensados, em 14/07/2010, os seguintes feitos:

- Processo nº 15253000360/2008-72, cujo objeto e a compensação de débitos de IRPJ e da CSLL, com créditos da Cofins, no regime não cumulativo, referente ao 2º trimestre de 2005, no montante de R\$5.602.643,74.;

- Processo nº 10650001509/2005-91, cujo objeto e a compensação de débito de IRRF, código 5706, período de apuração 13/08/2005, no valor de R\$1.216.363,45, com crédito do PIS/Pasep, no regime não-cumulativo, referente ao 2º trimestre de 2005, no mesmo valor. Ao mencionado processo foi apensado o de nº 10650.720.249/2009-81, formalizado para receber o débito compensado e cadastrá-lo no sistema SIEF.

No processo nº 15253.000360/2008-72 foi exarado o Despacho Decisório de fls. 123 a 131, cuja ciência à interessada se deu em 19/11/2009, por meio do qual houve reconhecimento parcial do crédito compensado no montante de R\$4,61 1.551,65, valor suficiente para homologar totalmente a compensação nele declarada e a Dcomp nº [...] -1130, de fls. 89 a 92, e parcialmente a Dcomp nº [...] -8621, de fls. 93 a 98.

No processo nº 10650.001509/2005-91 foi exarado o Despacho Decisório de fls. 109 a 115, cuja ciência à interessada se deu em 19/11/2009, por meio do qual houve reconhecimento parcial do crédito compensado no montante de R\$1.001.192,14, valor suficiente para homologar parcialmente a compensação nele declarada.

A interessada apresentou, em 21/12/2009, as manifestações de inconformidade contra os Despachos Decisórios supra mencionados, que foram juntadas às fls.154 a 188 do processo 15253000360/2008-72 e, às fls. 134 a 167, do processo nº 10650.001509/2005-91. Dentre as alegações expendidas nas manifestações, a interessada suscita como preliminar a necessidade de conexão daqueles feitos com o presente processo, que trata dos autos de infração, aplicando ao caso o disposto no art. 1º da Portaria RFB nº 666, de 2008, uma vez que toda a discussão, atinente à legitimidade das glosas efetuadas, encontra-se a ele restrita, bem como nele se encontram todos os elementos de prova nos quais se fundamentou a Autoridade Fiscal para indeferir parte dos créditos utilizados pela requerente.

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os bens e os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda.

O desconto acelerado de créditos restringe-se somente às máquinas e aos equipamentos destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

AssUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Periodo de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os bens e os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CREDITO sobre DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda.

O desconto acelerado de créditos restringe-se somente às máquinas e aos equipamentos destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

AssUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Periodo de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Tratando-se de créditos objeto de PER/Dcomp, a apuração e o aproveitamento são providências da contribuinte, e à autoridade fiscal cabe a verificação da regularidade das informações prestadas pela contribuinte, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal.

Assumo: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

FASE LITIGIOSA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que se refira a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação às glosas de créditos.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 18 de fevereiro de 2020, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, manifestou-se sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração de COFINS não-cumulativa do 2º trimestre de 2005, uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para da COFINS, dando ensejo ao presente auto de infração. Os seguintes itens foram objetos de glosas, parcialmente mantidas no julgamento de primeira instância:

1. • BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS: Segundo a Fiscalização, alguns itens sobre os quais a Recorrente creditou-se na apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos na qualidade de insumos empregados no processo produtivo possuem natureza de gastos ativáveis ou não possuem autorização para creditamento, conforme legislação de regência.
2. • SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: Segundo a Fiscalização, alguns serviços tomados pela Recorrente sobre os quais se creditou na apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos na qualidade de insumos empregados no processo produtivo possuem natureza de

gastos ativáveis ou não possuem autorização para creditamento, conforme legislação de regência.

3. • **BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS A DESCONTAR RELATIVOS A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:** De acordo com o Relatório Fiscal, a Recorrente efetuou o desconto acelerado de créditos sobre itens integrantes do Ativo Imobilizado que ou não estariam ligados à produção; ou não seriam passíveis de desconto acelerado; ou, ainda, teria sido ativados posteriormente ao mês em que os créditos foram apropriados.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de fertilizantes.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, careciam os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Da diligência Fiscal

Em sessão realizada em 18/02/2020, esta Turma Colegiada acolheu a proposta do Relator de baixar o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal e Contribuinte providenciassem os seguintes elementos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal de e-fls.26 a 60;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens indicados na tabela de e-fls.61 a 63, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

Em atendimento ao solicitado, a Fiscalização analisou os documentos constantes nos autos, levando em consideração nas reanálises das glosas o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), atendendo o solicitado na Resolução nº 3402-002.459 da 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

O Contribuinte apresentou manifestação sobre os resultados da diligência, bem como diversas planilhas relacionadas com as glosas remanescentes.

De acordo com as análises realizadas, a Unidade de Origem apresentou a planilha denominadas de **Anexos I, II e III**, contendo a discriminação das Bases de Cálculos das glosas de bens utilizados como insumos que foram retificadas . Consta ainda na diligência realizada o **Anexo IV**, contendo a discriminação das Bases de Cálculos das glosas de serviços utilizados como insumos que foram retificadas.

Feitas essas considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente quanto ao mérito.

Bens utilizados como insumos

Na manifestação sobre os resultados da diligência, quanto aos bens utilizados como insumos, o Contribuinte solicita que seja revertida a totalidade da glosa efetuada com base no novo conceito de insumo lastreado na essencialidade e relevância.

Ocorre que em sua defesa a Recorrente não explicita quais os itens e porque os bens utilizados como insumos aos quais foram mantidas parcialmente a glosa deveriam ter totalmente acolhida a sua pretensão.

Entendo que questionamentos das glosas de bens utilizados como insumos mantidas parcialmente pela Fiscalização exigem que sejam indicados os referidos itens contestados e a especificação dos pontos de divergência.

Destarte, as argumentações da Recorrente sem a demonstração por item contestado e a especificação dos pontos de divergência, passam a ter um caráter de generalidade e imprecisão, o que leva ao seu não acolhimento no julgamento.

Alternativamente, a Recorrente pleiteia que sejam acolhidas todas as conclusões da Fiscalização sobre as glosas revertidas dos “Bens utilizados como insumos” (Anexos I, II e III do Termo de Diligência Fiscal).

Dessa forma, uma vez que não há mais controvérsia sobre as referidas glosas revertidas, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente constante dos itens dos anexos I, II e III do Termo de Diligência Fiscal, constante dos autos, como glosas revertidas.

Serviços utilizados como insumos

No que concerne às glosas de serviços utilizados como insumos (Anexo IV do Termo de Diligência Fiscal), a Recorrente discorda das conclusões da diligência que concedeu parcialmente o crédito, visto que faria jus a totalidade do crédito pleiteado. Para tanto, trouxe aos autos laudo técnico a fim de comprovar a utilização dos serviços como insumos no seu processo produtivo, bem como planilha discriminando os serviços que tiveram as glosas mantidas, nas e-fls.1.421.

Inicialmente, a Recorrente pleiteia que sejam acolhidas todas as conclusões da Fiscalização sobre as glosas parcialmente revertidas dos “serviços utilizados como insumos” (Anexos IV do Termo de Diligência Fiscal).

Dessa forma, uma vez que não há mais controvérsia sobre as referidas glosas parcialmente revertidas, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente constante do item do anexos IV do Termo de Diligência Fiscal, constante dos autos, como glosas revertidas.

Quanto a glosa mantida nessa rubrica, a Recorrente contesta a glosa de gastos com a movimentação de gesso dentro da unidade produtiva, pois, segundo entende, é um serviço essencial para a produção do ácido fosfórico e o próprio gesso removido. Embora este último seja obtido na condição de subproduto, é comercializado pela Recorrente na condição de produto final.

Explica que a remoção e o transporte interno do gesso entre os diversos setores do parque industrial da Recorrente são imprescindíveis para que se conclua o processo produtivo do

ácido fosfórico e do próprio gesso, a ser comercializado pela Recorrente, o que configura a natureza de insumo do serviço, uma vez que se trata de despesa essencial e relevante ao processo produtivo.

Com razão a Recorrente.

Conforme se observa no laudo juntado, o gesso é gerado como subproduto da reação química entre o ácido sulfúrico e rocha fosfática que dá origem ao ácido fosfórico, principal produto de venda da empresa para a fabricação de fertilizantes.

Também, segundo consta no laudo técnico, o gesso precisa ser transportado para liberar a área para uma nova produção de ácido fosfórico, bem como, precisa ser levado ao local onde será armazenado e posteriormente vendido.

De acordo com a utilização do serviço, não resta dúvida quanto a sua essencialidade para a produção dos produtos vendidos, haja vista que se o lote de gesso produzido não for removido para local adequado para armazenamento impede a produção de novo lote de ácido fosfórico e o próprio gesso decorrente de nova reação química.

Nesse mesmo sentido, tem-se o acórdão nº3201002.000, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção – Relator CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, sessão de 26 de janeiro de 2016, tratando do mesmo tipo de serviços da Recorrente:

Serviços aplicados na remoção do gesso

Foram glosados os créditos referentes a gastos com a prestação de serviços de remoção e expedição de gesso e serviços eventuais, prestados pela empresa Porã Sistema de Remoções Ltda, e por serviços de operação e manuseio das pilhas de gesso, prestados pela empresa MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda. A recorrente afirma que o serviço de remoção de gesso é essencial para que se possa produzir o ácido fosfórico, e o próprio gesso removido, embora seja obtido na condição de subproduto, seria comercializado na condição de produto final. Constata-se, de pronto, que o serviço em tela é utilizado no processo industrial da contribuinte, de modo a incluir-se no conceito de insumos, permitindo o creditamento.

Deve ser revertida, portanto, a glosa de créditos sobre serviços de movimentação de gesso.

Da mesma forma, deve ser revertida a glosa de serviços utilizados na limpeza dos vasos de amônia que é utilizada como matéria-prima da sua produção por ser essencial ao processo produtivo.

O laudo técnico juntado atesta que os vasos de amônia são equipamentos utilizados durante o processo produtivo, cuja função essencial é estocar a amônia líquida até que seja enviada ao Trocador de Calor para início da produção dos fertilizantes granulados.

No que se refere à glosa de créditos relacionadas com serviços de construção civil para ampliação da unidade de fertilizantes, a Recorrente confirma na descrição dos serviços que se trata de obras de construção civil para a ampliação da planta de produção da empresa. Tais gastos não têm relação com insumo utilizado na atividade produtiva da empresa, mas sim com a construção do imobilizado da empresa, o que teoricamente seria possível o creditamento relativo à parcela da depreciação correspondente.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, caberia à Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a

apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido o crédito correspondente a depreciação.

Portanto, mantém-se a glosa de créditos de serviços de construção civil para ampliação de unidade fabril.

Créditos sobre bens do ativo imobilizado

Neste tópico, a Fiscalização manteve, integralmente, a glosa dos créditos de PIS e COFINS relacionados aos bens do ativo imobilizado”, com as seguintes motivações: (i) teria havido o aproveitamento de créditos em relação bens do ativo imobilizado antes mesmo da sua aquisição; (ii) haveriam bens não registrados no cadastro de bens, (iii) existiriam itens vinculados a notas fiscais não identificadas; e (iv) parte dos créditos se refeririam a bens móveis não passíveis de utilização do desconto acelerado.

(i) aproveitamento de créditos em relação bens do ativo imobilizado antes mesmo da sua aquisição

A Recorrente afirma que houve equívoco da Fiscalização ao apurar a data de aquisição do bem pelas informações dos “Arquivos de Cadastro de Bens” dos anos de 2005 e 2006 pois as datas informadas no referido arquivo não representa a data de aquisição do bem e sim a data em que o bem foi posto em operação. Essa data representa o momento em que se iniciaram as atividades da máquina/equipamento que se encontrava em construção ou instalação e não a data da sua aquisição, como equivocadamente entendeu a Diligência Fiscal e o Auto de Infração.

Por oportuno, reproduz-se o dispositivo do RIR/99 (Decreto nº3.000/1999) que trata do momento em que a depreciação do bem pode ser aplicada:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

(...)

(negrito nosso)

Ainda que a Fiscalização tenha considerado a data da entrada de operação do bem como se fosse a data da aquisição, entendo que a situação fática não muda o fundamento da glosa, posto que nos autos resta comprovado que o Contribuinte depreciou o bem antes dele ser posto em serviço, bem como não trouxe aos autos comprovação de que tais bens já haviam sido instalados totalmente ou posto em condições de produzir, o que permitiria a depreciação antes do bem ser posto em operação, de acordo com o dispositivo legal transcrito.

Desta feita, deve ser mantida a glosa de créditos de depreciação.

(ii) haveria bens não registrados no cadastro de bens e (iii) existência de itens vinculados a notas fiscais não identificadas

Neste tópico, a Recorrente afirma que os bens supostamente não registrados no cadastro de bens do 2º trimestre de 2005 foi pelo fato de não terem sido adquiridos naquele ano, mas em períodos anteriores e utilizados na construção/instalação de ativos imobilizados que só vieram a ser ativados em períodos posteriores.

Conforme o dispositivo transcrito no tópico anterior, o Contribuinte só fará jus à depreciação quando o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Assim, logicamente, se o bem foi ativado apenas em períodos posteriores à autuação, conforme confessa a Recorrente, a empresa não fazia jus à depreciação no período autuado do ano de 2005.

Assim, mantém-se a glosa da depreciação destes tópicos.

(iv) parte dos créditos se refeririam a bens móveis não passíveis de utilização do desconto acelerado

Nesse tópico, a Fiscalização afirma que o Contribuinte optou pelo cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre depreciação calculada na forma acelerada sobre diversos bens e vários serviços que não estavam sendo aplicados na atividade de fabricação dos produtos destinados a venda. Conforme dispunha à época a Lei nº 10.833/03, art. 3º, § 14 (introduzido pela Lei nº 10.865/04, art. 21) c/c art. 15, o crédito deste tipo destinava-se apenas a máquinas e equipamentos utilizados na área de produção da empresa.

No que se refere à depreciação acelerada utilizada pelo Contribuinte, além de não ser possível a sua utilização antes do bem entrar em operação ou ser instalado, como já discutido, para a utilização dessa modalidade de depreciação a legislação fiscal requer, ainda, que o bem seja uma máquina ou equipamento utilizado na fabricação do produto vendido.

Como se sabe, a depreciação acelerada é calculada sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 01/05/2004, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, conforme disposto no §14 do art.3º da Lei nº10.833/ 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(negrito nosso)

No caso concreto, observa-se que vários gastos depreciados aceleradamente pelo contribuinte não têm qualquer identidade com máquinas e equipamentos e sequer são utilizados na área de produção da empresa, o que os tornam não aptos para se submeter à depreciação acelerada, conforme disposto na legislação.

Em sua defesa, a Recorrente admite que sequer os bens são ativáveis e sustenta que alguns deveriam ser considerados como insumos por se tratar de equipamentos, partes e peças empregados na manutenção das máquinas e equipamentos inseridos e essenciais ao processo produtivo. No entanto, não informa quais os bens que se encontrariam nessa situação, fazendo apenas referência ao laudo técnico juntado, no qual não foi possível encontrar referência as glosas que tiveram como motivação a utilização indevida da depreciação acelerada.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

Desta feita, deve ser mantida a glosa de créditos calculados sobre depreciação acelerada.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos itens constantes dos Anexos I, II, III e IV – Glosas Retificadas, do relatório da diligência fiscal, referentes aos bens e serviços utilizados como insumos citados, bem como das glosas de créditos sobre serviços de movimentação de gesso e serviços utilizados na limpeza dos vasos de amônia.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Fl. 16 do Acórdão n.º 3402-011.065 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15254.000118/2009-70